

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN IERLAND

door Drs. Jac. Krikke

Ter gelegenheid van het 75-jarig bestaan van „*The Institute of Chartered Accountants in Ireland*” in het najaar 1963 is een jaar later verschenen „*A history of accountants in Ireland*”. In een boek van 432 bladzijden beschrijft H. W. Robinson, momenteel voorzitter van het Instituut, onder weergave van zeer vele bijzonderheden over personen en zaken, de geschiedenis van het beroep in zijn land.

Het verschijnen van dit zo goed gedocumenteerde werk van Robinson heeft mij aanleiding gegeven in grote lijnen, en daarbij in hoofdzaak puttend uit genoemd werk, een schets te geven van de ontwikkeling van het accountantsberoep in Ierland.

De eerste Ierse openbare accountant, waarvan - uit 1761 - gegevens bekend zijn, is Thomas Hogan, die als koopman en accountant in Dublin werkzaam was. In 1845 verscheen de naam Henry Brown; hij is ook de oudste openbaar accountant die in 1888 de petitie tot het verkrijgen van het „Charter” ondertekende.

Na 1845 is er enige groei in het aantal openbaar accountants; er bestaat geen zekerheid of dit verband houdt met de inwerkingtreding van de Companies Act in dat jaar.

De praktijk van Brown onderging een uitbreiding toen in 1858 W. G. Craig zich met hem associeerde en in 1866 Robert Gardner tot deze maatschap toetrad, die, wegens het zich elders vestigen van Brown, daarna werkte onder de naam Craig, Gardner & Company, welke maatschap tot op heden een der meest bekende - en tevens het grootste - van de Ierse kantoren is (in 1965 nog op hetzelfde adres gevestigd als een eeuw geleden).

Wij ontmoeten nu ook andere namen in het jonge beroep, zoals - om slechts enkele te noemen - die van Woodworth, Kevans en de gebroeders Stokes. Het aantal accountants in Dublin schommelde in de jaren 1860-1890 om de 40; ook in Belfast en Cork was een klein en slechts langzaam groeiend aantal accountants werkzaam.

De ontwikkeling leidde tenslotte tot het verzoek in 1888¹⁾ aan de Britse Kroon om een „Royal Charter”, welk verzoek werd ingediend door 13 accountants uit Dublin, 12 uit Belfast en 6 uit Cork. In de petitie werd het beroep van openbaar accountant als volgt omschreven:

„That the profession of Public Accountants in Ireland is an important one, and their functions are of great and increasing importance in respect of their employment under decrees of Chancery, in the winding-up of Companies, in Bankruptcies or Arrangements with Creditors, and in various positions of trust under Courts of Justice; as also in the auditing of the accounts of public companies and of partnerships and otherwise.”²⁾

Het charter werd gegeven „to secure for the community the existence of a class of persons well qualified to be employed in the responsible and difficult duties often devolving on public accountants”.

1) Ter vergelijking: het charter werd in Schotland verleend in 1854, in Engeland in 1880.

2) Deze tekst is overgenomen uit het Charter.

Op 14 mei 1888 werd het charter verleend; de 31 ondertekenaars van de petitie werden „fellows” van het Instituut waarvan Gardner voorzitter werd.

Het charter stelde - in navolging van Engeland, maar niet van Schotland, waar uitsluitend de aanduiding „C.A.” gold - het onderscheid in tussen „fellows” en „associate”; wanneer men gedurende 5 jaar als „associate” het beroep had uitgeoefend, kon men worden benoemd tot „fellow”.

Behalve uit de boekhoudersfunctie heeft Ierland - evenals Schotland en Engeland - de ontwikkeling van het accountantsberoep gekend i.v.m. de behoeften van de rechtbanken aan voorlichting door deskundigen bij de behandeling van liquidaties, faillissementen, enz. Het werd in de 18e en 19e eeuw gewoonte dat de rechtbanken zich wendden tot personen van „integrity, judgment and experience to consider the whole accompts and to state the points in controversy and to prepare minutes”. De thans kenmerkende functie van het beroep - de controlefunctie - stond toen nog in de kinderschoenen.

Het jonge Instituut trachtte d.m.v. één organisatie een „standard” voor het beroep te vestigen en te handhaven en de „control” erover te verkrijgen. Ook in Ierland gelukte dit niet. In 1901 werd - onder leiding van Kevans, bestuurslid van het Instituut (die als zodanig aftrad) - gevormd „The Society of Incorporated Accountants in Ireland”, een afdeling van de in 1885 in Engeland opgerichte „Society of Incorporated Accountants and Auditors”, waartoe in belangrijke mate diegenen toetraden die geen toegang tot de gevestigde organisatie konden verkrijgen. Een andere reden voor het ontstaan van andere groeperingen ligt in het streven naar erkenning door beroepsgenoten die niet in het openbaar beroep werkzaam waren.³⁾ Opgemerkt moet worden dat de Society zich later naar verschillende zijden - ook kwalitatief - zeer goed heeft ontwikkeld. De verhoudingen werden overigens na een aantal jaren zowel in Ierland als Engeland aanzienlijk beter.

In de beginjaren werden alleen personen als lid toegelaten wanneer zij in het openbaar beroep waren; in 1903 werd de eerste voor het accountantsexamen geslaagde persoon geweigerd omdat hij niet de praktijk uitoefende. In 1909 werd het reglement op dit punt gewijzigd.

De jaren 1913-1938 worden door de schrijver van het gedenkboek genoemd de periode van

de stabilisatie

De ontwikkeling van het Instituut moet in deze periode gezien worden tegen de achtergrond van de Eerste Wereldoorlog, de Ierse opstand tegen Engeland in 1916 en de Ierse burgeroorlog van 1919-1921.

Het Ierse Instituut is er trots op dat de vereniging één van de weinige lichamen is die ongedeeld zijn gebleven na de stichting van de Ierse Vrijstaat in 1922 en de verdeling (daardoor) van het eiland in twee gedeelten. De grootste taak in deze jaren - die het Ierse Instituut tot een zeer goed einde bracht - was de aanpassing van de beroepsorganisatie aan de tweedeling van het land. Ondanks politieke en militaire strijd was er in de vereniging eensgezindheid.

In deze periode kwamen ook de drie regionale kringen van Ierse chartered accountants, n.l. te Belfast (reeds sedert 1906), Dublin en Cork tot verdere ontwikkeling. Sedert 1962 is er ook te Londen voor de aldaar wonende leden een

³⁾ Stacey: „English Accountancy 1800-1954”, Londen 1954, blz. 26-27.

kring. De „local societies” ontplooiën een grote activiteit, in goede harmonie met het Instituut.

De periode van

de *expansie* (1938-1963)

kenmerkt zich, vooral in zijn tweede helft, door de sterke toeneming van het ledental: van 477 tot 1770. Zowel bedrijfsleven als overheid hadden, met name na 1945, een sterk toegenomen behoefte aan de diensten van accountants.

1888	42
1900	55
1910	93
1920	136
1930	261
1940	457
1950	766
1960	1653
1964	1806

In 1955 werden nieuwe reglementen van kracht. Een van de wijzigingen betrof de verhoging van het aantal bestuursleden van 12 tot 18 en de bepaling dat er in het vervolg maximaal 6 niet-openbaar accountants bestuurslid mochten zijn (weerspiegelende de toeneming van laatstbedoelde categorie leden. In 1962 was ruim 71 % niet in het openbaar beroep werkzaam).

Belangrijke aspecten van de beroepsontwikkeling in deze periode:

Het Instituut kon invloed uitoefenen op de *Companies Act* van Noord Ierland in 1947 en op de *Irish Company Law* in 1959 resp. 1962 in de Ierse Vrijstaat, die sedert 1948 als Republiek volledig onafhankelijk van Engeland werd.

Het vraagstuk van de „*registration*” heeft de gemoederen erg beziggehouden.

In 1930 werd in Engeland een staatscommissie benoemd die moest nagaan of het wenselijk was dat het accountantsberoep alleen mag worden uitgeoefend door personen die zijn ingeschreven in een krachtens de wet ingesteld register. Hoewel deze commissie tot een ontkennend antwoord kwam, werd in 1943 - op instigatie van het Engelse Instituut - het probleem weer aan de orde gesteld. Het Ierse Instituut werd niet in het overleg betrokken en - ondanks stappen die het ondernam - werden in de *Public Accountants' Bill* in 1946 wel de Engelse en Schotse accountantsverenigingen maar niet het Ierse Instituut genoemd als een van de instituten wier leden het recht tot de uitoefening van het accountantsberoep zouden hebben. De Ierse vereniging nam met kracht tegen dit ontwerp stelling. De commissie uit de andere instituten antwoordde dat het niet wenselijk was het Instituut in Ierland te begunstigen boven de instituten in de Dominions, zulks in het bijzonder gezien de politieke verhouding tussen het Verenigd Koninkrijk en de Ierse Vrijstaat.

Ook toen het ontwerp voor de nieuwe (Engelse) *Companies Act* bij het Parlement werd ingediend, waren er moeilijkheden, omdat het ontwerp slechts aan accountants die lid waren van een accountantsvereniging in „Great Britain” (en aan *personen* die erkend waren door de Board of Trade) het recht gaf companies, onder deze wet vallend, te controleren. Actie van het Ierse Instituut bereikte een

wijziging van „Great Britain” in „United Kingdom”. Dit werd onder de aandacht gebracht van de commissie die de „Public Accountants’ Bill” had opgesteld, maar kon daar geen resultaat bereiken. De Ierse oppositie tegen dit wetsontwerp bleef dus bestaan. Men voelt de moeilijkheid van de situatie: het Ierse Instituut, fungerend in heel Ierland en het politiek bij Engeland behorende Noord Ierland, waar het Noord-Ierse Parlement een wet op de „registration” zou kunnen aannemen die de aldaar wonende leden zou binden.

Ook in een ander wetsontwerp in Engeland („The Overseas Resources Development Bill”) werd het Ierse Instituut niet genoemd in de lijst van accountantsorganisaties wier leden benoembaar waren tot controlerend accountant bij de betrokken instellingen. De behandeling hiervan gaf eveneens aanleiding tot onaangenaamheden. De Noord-Ierse leden van het Instituut stonden unaniem achter hun vereniging. Een door hen aangenomen resolutie spreekt van „deliberate and unfair discrimination against the Irish Institute which must be resited to the utmost”⁴⁾. In de parlementaire behandeling werd door een Noord-Iers lid van het Engelse parlement een motie ingediend die vroeg ook het Ierse Instituut te noemen als „qualifying body”. De motie werd aangenomen; in Ierland spraken men van een „victory”. Deze gebeurtenis, alsmede de verandering van „Great Britain” in „United Kingdom” bij de behandeling van de Companies Act, hadden verschillende andere „erkenningen” tot gevolg, ondermeer de toezegging in 1948 van het Engelse Instituut om het Ierse Instituut op te nemen in de lijst van „qualifying bodies” in de Public Accountants’ Bill!

Dit ontwerp bracht het overigens nimmer tot een parlementaire behandeling; op de oorzaken hiervan wordt hier niet ingegaan.

De coördinatie-commissie (die tot de P.A.B. had geadviseerd) beperkte zich daarna in dit opzicht tot het bevorderen dat in verschillende wetten wijzigingen m.b.t. de controle van de betrokken lichamen werden doorgevoerd in die zin dat deze controle alleen mocht worden uitgeoefend door leden van de „qualifying bodies”, waaronder dus nu ook het Ierse Instituut begrepen was. Het Instituut was door dit alles in de vijftiger jaren „firmly established as a qualifying body for auditing not only in Ireland but also throughout the United Kingdom”⁵⁾.

De arbeid van de coördinatie-commissie had daarna nog een ander gunstig gevolg, namelijk het in 1957 opgaan van de Society of Incorporated Accountants and Auditors - die in het gehele Verenigd Koninkrijk 10.945 leden telde tegen de drie verenigingen van chartered accountants in totaal 26.045 - in de drie instituten van chartered accountants, waarbij de overgrote meerderheid van de leden der Society chartered accountant werd. Het Instituut kreeg hierdoor 363 nieuwe leden. De in 1901 in Ierland opgerichte afdeling van de Society werd nu ook opgeheven.

Om het beleid t.a.v. de bedoelde integratie in het beroep te coördineren en tevens werkzaam te kunnen zijn in andere gevallen waarin vraagstukken van gezamenlijk beroepsbelang aan de orde zouden zijn, werd in 1957 gevormd het „Chartered Accountants Joint Standing Committee”, waarin ieder van de drie verenigingen van chartered accountants drie leden had. Het ontstaan van deze commissie was belangrijk; zij bracht de drie instituten nader tot elkaar, misver-

⁴⁾ blz. 275.

⁵⁾ blz. 280.

standen konden worden vermeden en een gemeenschappelijk beleid kon worden verkregen. Verschillende resultaten zijn reeds nu merkbaar.

Examens en opleiding. Het Ierse Instituut regelde de *practische* scholing onder „articles of clerkship” van de a.s. chartered accountant en liet, vrijwel vanaf het begin, alleen die personen toe als lid die de Instituutsexamens met gunstig gevolg hadden afgelegd en de sedert 1888 vereiste praktische stage van 5 jaar bij een openbaar accountant hadden voltooid (vóór het „final examination”). Een academisch gegraduateerde mocht en mag volstaan met 3 jaar stage.⁶⁾

Het schema van de examens was ook in Ierland: preliminary, intermediate en final examination. In 1962 is het preliminary voor de laatste maal afgenomen omdat de grote meerderheid der studerenden reeds op grond van diploma's, verkregen van de ministeries van opvoeding in de Ierse Republiek resp. Noord-Ierland, hiervan vrijstelling had.

Het intermediate en final examination werd afgenomen gedurende de praktijkjaren. Na herzieningen in 1921, 1939 en 1955 kwam er in 1960 de belangrijke wijziging dat laatstgenoemde twee examens werden afgeschaft en de beroepsexamens van het Instituut in 5 delen werden verdeeld (één deel aan het eind van ieder praktijkjaar). Een - op een besluit van het Schotse Instituut geïnspireerd - voorstel om de studerenden te verplichten het derde jaar praktisch geheel de universitaire colleges in recht en economie te doen volgen (met academische examens aan het eind van dat jaar - onder vrijstelling van de praktijk voor dat jaar) werd in principe goedgekeurd maar nog niet ingevoerd omdat daarover eerst nader beraad met de universiteiten moest plaats vinden.

De examenvakken waren na de wijziging van 1960 de volgende:

Part I.

1. Elementary Book-keeping.
2. Arithmetic and Algebra.

Part II.

1. Accounting.
2. Taxation.
3. Auditing.
4. Précis Writing, etc.

Part III.

1. Commercial Law.
2. Company Law and Secretarial Practice.
3. The Law relating to Liquidators and Receivers: Law and Practice of Bankruptcy.
4. The Law relating to Executorship, Partnership, Arbitrations and Awards.

Part IV.

1. Advanced Accounting.
2. Advanced Accounting including Partnership and Executorship Accounts.
3. Taxations and Estate Duty.
4. Cost Accounting.

⁶⁾ In 1891 werd het eerste gewoon gediplomeerd lid toegelaten, in 1893 het eerste lid dat een academische graad had.

Part V.

1. Advanced Accounting.
2. Auditing, the general duties of professional accountants.
3. Cost and Management Accounting.
4. Investigations and Valuations.

Regelde het Instituut wel de examens, aan het verzorgen van een opleiding daarvoor heeft het - evenals zijn Engelse zustervereniging, maar in tegenstelling tot het Instituut in Schotland - nooit veel gedaan; slechts langzaam werd en wordt men zich, aldus de historieschrijver, zijn verantwoordelijkheid bewust om als Instituut een veelzijdige beroepsopleiding te verschaffen.

Het leerling-systeem heeft sedert 1888 verschillende wijzigingen ondergaan. Een der veranderingen is dat de „articled clerk”, vooral vóór 1940, wel een salaris kreeg maar dit geheel of ten dele als „premie” weer aan zijn accountant-werkgever-leermeester moest teruggeven als vergoeding voor de opleiding en training die hij ontving. Na de Tweede Wereldoorlog daalde de door de leerling te betalen premie en verdween langzamerhand geheel. De praktijkjaren werden, o.m. door de concurrentie die public accountants van het bedrijfsleven onder-vonden in het beroep dat op jonge mensen werd gedaan, ook overigens aantrekke-lijker gemaakt.

Een tweede verandering vond plaats in het karakter van het systeem: in het begin waren er veel meer de persoonlijke en ook wetenschappelijke opleiding van de „apprentice” door de „principal” dan thans het geval is, nu de studiemogelijk-heden zich breed hebben ontwikkeld. Toch wordt ook nu nog van de „principal” verwacht dat hij aan zijn leerlingen persoonlijk aandacht schenkt en op hun praktische en theoretische vorderingen let.

T.b.v. de bestudering van vakliteratuur voor de beroepsexamens publiceert het Instituut een lijst van aanbevolen literatuur.

De enige poging die het Instituut deed om rechtstreeks opleiding te geven, vond plaats in 1945 toen er twee series van 12 voordrachten werden gehouden door leden van het Instituut voor hen die zich op het „final examination” voorbereid-den. Deze lessen werden geen succes, in hoofdzaak omdat slechts incidentele onderwerpen werden behandeld i.p.v. systematisch de gehele stof.

De moeilijkheden om een zodanige opleiding te geven, bleken te groot. Het werd onvermijdelijk geacht om, vroeger of later, een oplossing via de universiteiten te zoeken. De serie colleges aan de Nationale Universiteit te Dublin kunnen als een eerste stap beschouwd worden in de richting van een nauwe samenwerking in dit opzicht. Dat deze samenwerking van de zijde van het hoger onderwijs wordt bevorderd, ligt in de lijn der verwachtingen omdat de universiteiten in Ierland, evenals die in Groot-Britannië, al heel vroeg „accounting” in hun studie-programma hadden opgenomen. Dicksee was in 1902 in Engeland de eerste hoog-leraar in „accountancy”; Ierland introduceerde in 1911 aan de Universiteit te Dublin resp. die te Belfast „accountancy” in het programma.

De opleiding - i.c. de verbinding van de praktijkstage met de academische op-leiding - vormde en vormt *een der zwaarste problemen voor het bestuur van het Ierse Instituut*. In mei 1963 stond het bestuur als doel voor ogen een situatie waarin alle studerende verplicht zouden zijn een academische graad te behalen tijdens

de periode van de 5 praktijkjaren en na het verkrijgen van deze graad zich te bekwamen voor het examen van het Instituut.⁷⁾

Welk schema er voor de „joint education” ook zal komen, men blijft met de moeilijkheid zitten hoe de 3 jaren opleiding, die de universiteiten het minimum achten voor het behalen van een graad, gevonden moeten worden in een 5-jarige praktijkstage (voor de volledig academisch afgestudeerden is de stage, zoals gezegd, korter). Moet de praktijkperiode verlengd worden? Wat in andere Angelsaksische landen, als b.v. de Verenigde Staten, gewoon is - gecombineerde vorming via universiteit en daarna de beroepsexamens - is in Engeland en Ierland nog niet gerealiseerd.

Gedurende het hele bestaan van het Instituut is de voornaamste weg voor de theoretische opleiding voor de vakexamens geweest die van de „correspondence colleges” in Engeland; de oudste instelling op dit gebied is die van Foulkes Lynch & Co., opgericht in 1884. Later waren aan deze instellingen o.m. de chartered accountants Spicer en Pegler verbonden. Een grote rol in de opleiding spelen ook de mondelinge en schriftelijke colleges en cursussen die verschillende „Technical Colleges” (o.a. te Dublin en Belfast) aan de Ierse accountancy-studerenden geven.

„*Fellowship*” ook voor niet-openbare accountants? Met de grote toename van het aantal niet in de openbare praktijk werkzame leden, wordt het onhoudbaar dat het „fellowship” beperkt blijft tot de public accountants. Toen dan ook in 1960 het Engelse Instituut dit openstelde voor niet-public accountants die 10 jaar lid waren geweest, stond het Ierse Instituut voor een beslissing. Deze is echter nog niet genomen.

De betekenis en de invloed van de *relatie van het Instituut* met de in de U.E.C. samenwerkende continentaal-Europese accountantsorganisaties (waartoe de verenigingen uit het Verenigd Koninkrijk in 1963 zijn toegetreden).

„*Management services*”. Ierland heeft, anders dan o.a. Engeland, de moeilijkheid dat, behoudens enkele uitzonderingen, de kantoren niet voldoende omvang hebben om eigen afdelingen voor het nieuwe terrein tot ontwikkeling te brengen.

Op de invloed van dit gebied wordt thans niet ingegaan; slechts wordt vermeld dat de verenigingen van chartered accountants in het Verenigd Koninkrijk - Ierland dus inbegrepen - en de Engelse „Association of Certified and Corporate Accountants” en het „Institute of Cost and Works Accountants” gezamenlijk in 1964 o.m. hebben ingesteld het „Joint diploma management accounting services” (J.Dip.M.A.), teneinde het afgestudeerde accountants mogelijk te maken na hun studie zich te specialiseren op dit terrein.

Ook vanuit andere richting is de bedrijfseconomie meer naar voren gekomen. De nieuwe wet (in de Ierse Republiek) op de vennootschappen bevat bepalingen zowel voor de vorm als voor de inhoud van gepubliceerde jaarrekeningen. Dit brengt allerlei bedrijfseconomische vragen mee - o.a. die van de winstbepaling - en daaruit, evenals uit de complexiteit van het bedrijfsgebeuren, vloeien weer grotere eisen aan de Ierse accountants voort. Deze moeten daarom een bredere basis hebben voor hun beroepsuitoefening dan tot nu toe en hierdoor krijgt de (bedrijfs)-economie in de opleiding en examens een sterker accent.

⁷⁾ Vermeld wordt hier dat reeds in 1913 de toenmalige voorzitter van het Instituut een vrijwel soortgelijk voorstel deed!